

Wyrok z dnia 3 marca 1994 r.

III ARN 9/94

Dla stwierdzenia rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów w rozumieniu § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203) - mają znaczenie, zdarzenia losowe przejściowo uniemożliwiające podatnikowi prowadzenie księgi podatkowej zgodnie ze stanem rzeczywistym niezależne od zamiaru, celu i winy podatnika. Organy podatkowe powinny brać pod uwagę tego rodzaju okoliczności przy stwierdzaniu rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Przewodniczący: SSN Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (autor uzasadnienia),

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 3 marca 1994 r. sprawy ze skargi Jacka S. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 17 grudnia 1992 r., [...] w przedmiocie utraty prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej - handlu artykułami spożywczymi, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach, z dnia 12 sierpnia 1993 r. [...],

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Jacek S. prowadził działalność w zakresie handlu artykułami spożywczymi, która to działalność na wniosek podatnika została zwolniona decyzją Urzędu Skarbowego w B. z dnia 28 września 1990 r. [...] na okres dwóch lat od podatku obrotowego i dochodowego na warunkach określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203 ze zm.)

W dniu 9 listopada 1991 r. inspektorzy Urzędu Skarbowego w B. przepro-

wadzili w sklepie Jacka S. kontrolę, w wyniku której stwierdzono wprowadzenie do sprzedaży toreb reklamowych, brak wpisu do księgi przychodów i rozchodów utargu za dzień poprzedni oraz nie wpisanie rachunku [...] na kwotę 70.000 zł [...]. Na podstawie powyższych wyników kontroli Urząd Skarbowy w B. z dnia 29 kwietnia 1992 r. [...] pozbawił Jacka S. prawa do zwolnienia od podatków za rok 1991. W uzasadnieniu decyzji Urząd Skarbowy stwierdził, że w świetle przedstawionego w sprawie materiału dowodowego jest bezsporne, iż podatnik zaprzestał prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, nie ewidencjonując utargu z dnia poprzedniego, do czego zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 88, poz. 516) był zobowiązany. Urząd Skarbowy uznał za wiarygodne oświadczenie ekspedientek o prowadzeniu w dniu 9 listopada 1991 r. sprzedaży toreb reklamowych, natomiast wyjaśnienie Jacka S. o traktowaniu toreb reklamowych jako opakowania wydawanego nieodpłatnie klientowi uznał za nieprzekonywujące.

Izba Skarbowa w K. - po rozpatrzeniu odwołania Jacka S. - decyzją z dnia 24 lipca 1992 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję i przekazała sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Zdaniem Izby Skarbowej organ skarbowy naruszył art. 75 k.p.a., ponieważ nie przesłuchał ekspedientek sklepu jako świadków i nie wyjaśnił, z jakich przyczyn nie dopuścił dowodu z przesłuchania. Urząd Skarbowy w B. po ponownym przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego decyzją z dnia 30 września 1992 r. [...] pozbawił Jacka S. prawa do zwolnienia z podatków za cały okres zwolnienia, tj. od 1 października 1990 r. do 30 września 1992 r., w związku z zaprzestaniem prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz z wprowadzeniem do sprzedaży artykułów przemysłowych, tj. poszerzeniem działalności o handel artykułami przemysłowymi bez powiadomienia Urzędu Skarbowego. W odwołaniu od tej decyzji Jacek S., nie kwestionując faktu nie wpisania do podatkowej księgi przychodów i rozchodów utargu z dnia poprzedzającego dzień przeprowadzenia kontroli, wskazuje na to, że w trakcie kontroli przeprowadził rozmowę telefoniczną z pracownicą sklepu, której polecił wpisanie do księgi kwoty tego utargu. Odnośnie zaś sprzedaży zapalek stwierdził, że kwota tej sprzedaży stanowiła znikomą część, tj. 0,01 promila obrotu sklepu za lata 1990 i 1991.

Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 17 grudnia 1992 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję w części dotyczącej okresu utraty prawa do zwolnienia i orzekła utratę tego prawa od dnia 1 stycznia 1991 r. W uzasadnieniu powyższej decyzji organ skarbowy II instancji stwierdził, że wyniki kontroli wskazują na to, iż księga przychodów i rozchodów prowadzona przez podatnika jest księgą nierzetelną w rozumieniu § 9 w/w rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. i w tym zakresie nie zasługują na uwzględnienie zarzuty podatnika, jakoby nie- wpisanie obrotu z dnia

poprzedzającego dzień przeprowadzenia kontroli było następstwem choroby syna, nad którym podatnik w dniu 9 listopada zmuszony był sprawować opiekę. Odnośnie zaś sprzedaży zapalek Izba Skarbowa powołała się na wyrok NSA z dnia 10 listopada 1992 r. (SA/Ka 1061/92), który stwierdza, że prowadzenie sprzedaży zapalek w sklepie ogólnospożywczym, w którym, sprzedaje się zarówno artykuły spożywcze w ścisłym tego słowa znaczeniu, jak i wyroby tytoniowe. nie może być traktowane jako równoległe prowadzenie handlu w dwóch różnych branżach: spożywczej i przemysłowej.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 12 sierpnia 1993 r. [...] uchylił decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 17 grudnia 1992 r. i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w B. z dnia 30 września 1992 r. o wyłączeniu Jacka S. z grupy osób zwolnionych okresowo od podatków obrotowego i dochodowego w związku z nowo uruchomioną działalnością gospodarczą.

Sąd nie podważając faktu, iż w księdze podatkowej nie zostały zapisane zaszłości handlowe jednego dnia, uznał jednakże, że w okolicznościach niniejszej sprawy nie można przypisać podatnikowi nierzetelności w zakresie prowadzenia księgi podatkowej w rozumieniu § 7 ust. 5 cytowanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. (pilne wezwanie żony podatnika do sądu, konieczność zapewnienia przez podatnika opieki nad chorym dzieckiem, złożone na rozprawie przed NSA wyjaśnienia, iż podatnik zabronił ekspedientkom sprzedaży do swojego przyjazdu oraz że sprzedaż nie była prowadzona w dniu kontroli).

Sąd uznał, iż zdarzenia te mogłyby wskazywać, że skarżący nie miał zamiaru ukrycia faktur i obrotu z dnia 8 listopada 1991 r. oraz że niezbędna jest wynikowa ocena stopnia nierzetelności czy też nieprawidłowości ksiąg, która by określiła realne zagrożenie interesu fiskalnego Państwa. Naczelny Sąd Administracyjny powołał się przy tym na utrwaloną linię orzecznictwa w tym przedmiocie i wskazał, że organy podatkowe mogłyby zastosować art. 9 k.p.a. i wezwać skarżącego do usunięcia nieprawidłowości księgi.

Od powyższego wyroku wniósł rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, zarzucając Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu rażące naruszenie § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203 ze zm.) przez błędną wykładnię tego przepisu.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną przepis § 7 ust. 5 powyższego rozporządzenia Ministra Finansów odnosi się do decyzji administracyjnej związanej, skoro organ podatkowy po stwierdzeniu faktu prawotwórczego (nierzetelność księgi)

władny jest tylko orzec o utracie prawa do zwolnienia (patrz wyrok Sądu Najwyższego z 5 marca 1992 r., III ARN 12/92, w wyniku którego uchylono wyrok NSA z 31 sierpnia 1991 r., SA/Ka 426/91, powołany w uzasadnieniu kwestionowanego orzeczenia).

Przewidziane w rozporządzeniu zwolnienie nowo uruchomionej działalności do opodatkowania, jako szczególna forma ulgi udzielanej przez państwo, wymaga od podmiotów gospodarczych dołożenia należytych starań, aby spełnić wszystkie wyznaczone tym rozporządzeniem wymogi. Rewidujący wskazuje na to, że przepisy wspomnianego rozporządzenia jako wprowadzające wyjątek od reguły opodatkowania określonych działalności, dające pewien przywilej, nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Zdaniem rewidującego § 9 rozporządzenia z dnia 12 grudnia 1990 r. daje podstawę do uznania, że nierzetelność jest kategorią obiektywną. Oznacza to, że bez znaczenia dla uznania księgi za nierzetelną są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistości. Ponadto zasada rozliczeń pomiędzy podmiotem gospodarczym a Skarbem Państwa, polegająca na zapisach w księdze podatkowej, opiera się na założeniu rzetelności jej prowadzenia. Organy podatkowe nie mogą prawidłowości ksiąg kontrolować permanentnie. Dlatego też przepisy nakazują każdą nierzetelność uznać za podważenie zaufania do całej księgi. Żaden przepis k.p.a., w zakresie uznania ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym, jak również przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r., nie dają podstaw do przyjęcia, iż są takie przejawy nierzetelności, które nie wywołują skutków, jakie prawo wiąże z niezgodnym ze stanem faktycznym prowadzeniem księgi podatkowej.

Przy badaniu rzetelności księgi przychodów i rozchodów, nie ma znaczenia - zdaniem rewidującego - zamiar, cel i wina podatnika. Organy podatkowe nie są uprawnione do orzekania o uczciwości podatników, jednakże są zobowiązane do kontrolowania rzetelności prowadzonych ksiąg.

W odróżnieniu od języka potocznego, w którym pojęcie nierzetelności łączy się zawsze z ocennymi kategoriami nieuczciwości bądź niedbalstwa, o rzetelności w rozumieniu omawianych przepisów podatkowych decyduje wyłącznie obiektywna zgodność zapisów księgi ze stanem rzeczywistym.

Mając powyższe na uwadze - konkluduje wnoszący rewizję nadzwyczajną - ocena zamiaru podatnika, który nierzetelnie prowadzi podatkową księgę, nie mieści się w konstrukcji przepisu § 7 ust. 5 rozporządzenia z dnia 18 maja 1990 r., bowiem przepis ten określa ściśle przesłanki utraty zwolnienia i nie pozostawia miejsca na ocenę innych elementów. Zamiar podatnika będzie poddany ocenie, ale w przypadku określonym w § 7 ust. 4 tego rozporządzenia, a więc odnośnie spełnienia warunków do uzyskania zwolnienia. Zamiar podatnika będzie też poddany ocenie w

postępowaniu karnym skarbowym z uwagi na problem winy sprawcy czynu karalnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomianej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203 ze zm.), osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych osiągające przychody z określonych w § 1 rodzajów działalności gospodarczej i spełniające inne, wymienione w § 2 warunki, zostały zwolnione od podatków obrotowego i dochodowego. Przedmiotowe zwolnienie następuje pod warunkiem, że osoby te w okresie objętym zwolnieniem i w ciągu dwóch lat po tym okresie nie zaprzestaną na stałe wykonywania działalności gospodarczej (§ 6 ust. 1). Konstrukcja prawna zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego przewidziana powyższym rozporządzeniem jest swoista, bowiem za każdy rok podatkowy objęty zwolnieniem urząd skarbowy dokonuje wymiaru podatków na zasadach ogólnych, aby następnie odroczyć pobór ustalonych w ten sposób podatków do czasu upływu dwóch lat, licząc od końca okresu objętego zwolnieniem (§ 6 ust. 3 i 4 zd. pierwsze). Urząd skarbowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem, jeżeli podatnik w ciągu dwóch lat, począwszy od dnia upływu okresu zwolnienia nie zaprzestanie na stałe wykonywania działalności gospodarczej (§ 6 ust. 4 zd. drugie). Podatnicy zwolnieni od podatków są zobowiązani zgłaszać obowiązek podatkowy na każdy rok objęty zwolnieniem, prowadzić w pełnym zakresie podatkową księgę przychodów i rozchodów oraz składać urzędowi skarbowemu zeznania podatkowe (§ 5 ust. 1 i 2).

Sprawę nierzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz następstw jej stwierdzenia określonych w § 7 ust. 5 powyższego rozporządzenia należy rozpatrywać na tle przedstawionej wyżej konstrukcji zwolnienia od podatków. Zgodnie z tym przepisem podatnik traci prawo do zwolnienia od podatków w razie stwierdzenia, że nie prowadzi podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub prowadzi ją nierzetelnie. Podstawą utraty prawa do powyższego zwolnienia jest zatem stwierdzenie przez organ skarbowy, że podatkowa księga przychodów i rozchodów nie jest prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna), co w świetle § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 88, poz. 516) oznacza, iż jest to księga prowadzona niezgodnie ze stanem rzeczywistym.

Kwestionowany rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administra-

cyjnego nie podważa faktu, iż w księdze podatkowej nie wpisano zaszłości handlowej jednego dnia, czego nie kwestionuje również skarżący. Sąd uznał jednak, że w okolicznościach niniejszej sprawy nie można przypisać podatnikowi nierzetelności w zakresie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów w znaczeniu ustalonym powołanym wyżej przepisem rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. W szczególności Sąd stwierdził, że takie okoliczności jak np. pilne wezwanie żony podatnika do sądu i związana z tym konieczność zapewnienia przez podatnika opieki nad chorym dzieckiem wskazują na to, że skarżący nie miał zamiaru ukrycia faktur i obrotu z dnia 8 listopada 1991 r., a w związku z tym niezbędną jest ocena stopnia nierzetelności ksiąg m.in. z punktu widzenia zagrożenia fiskalnego interesu państwa.

Powyższy pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego został zakwestionowany niniejszą rewizją nadzwyczajną. Zdaniem rewidującego przepis § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. odnosi się do decyzji administracyjnej związanej, skoro organ po stwierdzeniu nierzetelności księgi władny jest tylko orzec o utracie prawa do zwolnienia. Ponadto podkreślił, że nierzetelność księgi jest kategorią obiektywną, a zatem bez znaczenia dla uznania księgi za nierzetelną są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywiście.

Sąd Najwyższy jest zdania, że ocena prawidłowości podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz ustalenie konsekwencji prawnych stwierdzenia nierzetelności tej księgi w zakresie utraty prawa do zwolnienia od podatków stanowią odrębne zagadnienia prawne. Odnośnie konstrukcji prawnej nierzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów w rozumieniu § 9 zd. drugie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. należy stwierdzić, że trudno zgodzić się z poglądem wyrażonym w rewizji nadzwyczajnej, że jest to kategoria obiektywna. Oznacza to bowiem, że przy stwierdzaniu rzetelności względnie nierzetelności ksiąg podatkowych nie mają znaczenia nie tylko zamiar, cel i wina podatnika, lecz także żadne inne okoliczności mogące mieć wpływ na ustalenie zgodności względnie niezgodności tych ksiąg ze stanem rzeczywistym. Natomiast już sam fakt, że stwierdzenie rzetelności względnie nierzetelności księgi podatkowej wymaga zbadania stanu rzeczywistego zgodnie z regułami postępowania dowodowego i porównania go ze stanem księgowym wskazuje na istnienie przesłanek subiektywnych po stronie organów skarbowych dokonujących takich ocen. Należy w związku z tym wskazać, że orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego w sprawach stwierdzania rzetelności ksiąg handlowych w rozumieniu art. 82 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz. U.R.P z 1936 r., Nr 14, poz. 134), zawierającego identyczną, jak § 9 powyższego rozporządzenia

Ministra Finansów, definicję rzetelności księgi, uznawało znaczenie istnienia elementów subiektywnych po stronie podatników. I tak według orzeczenia Sądu Najwyższego z 11 września 1930 r. (K 616/30) "Świadome niezaksięgowanie transakcji stanowi przejaw nierzetelnego prowadzenia ksiąg". Ponadto w orzeczeniu z 4 grudnia 1933 r. (L. rej. 3684/31- Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych Nr 4/34 poz. 631) NTA uznał, że "Ujawnienie transakcji dokonanej a niezapisanej może stanowić przyczynę do uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, a nawet za nierzetelne; ocena wagi tej okoliczności należy do władzy orzekającej". Gdyby nawet przyjąć, że przy ocenie rzetelności ksiąg podatkowych nie ma znaczenia zamiar, cel i wina podatnika, to przy założeniu, że rzetelność tych ksiąg jest - jak twierdzi rewidujący - kategorią obiektywną, na wynik tej oceny nie miałyby również żadnego wpływu zewnętrzne, niezależne od podatnika okoliczności, takie jak na przykład zdarzenia losowe, czy inne tego rodzaju zdarzenia. Sąd Najwyższy nie podziela stanowiska rewizji nadzwyczajnej w tej kwestii i stwierdza, że przy badaniu rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów mają znaczenie, niezależnie od zamiaru, celu i winy podatnika, zdarzenia losowe, przejściowo uniemożliwiające podatnikowi prowadzenie księgi podatkowej zgodnie ze stanem rzeczywistym. Organy skarbowe powinny brać pod rozwagę istnienie tego rodzaju okoliczności przy ocenie rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W przeciwnym razie prowadziłoby to bowiem do nieuzasadnionego i krzywdzącego dla podatników rozszerzenia podstaw odpowiedzialności podatkowej.

Sąd Najwyższy podziela wielokrotnie wyrażany w orzecznictwie pogląd, że wszelkie wyjątki od zasady, w tym wyjątek od reguły opodatkowania określonych działalności, nie mogą być interpretowane rozszerzająco (np.. wyrok NSA z dnia 12 czerwca 1992 r. SA/Po 596/92). Określone powyższym rozporządzeniem szczególne obowiązki podatników korzystających z prawa do zwolnienia od podatków i szerokie materialnoprawne podstawy do pozbawienia przez organy skarbowe tego prawa są usprawiedliwione wyjątkowym charakterem prawa do zwolnienia od podatków, które stanowi istotne odstępstwo od zasady równości podatkowej. Sąd Najwyższy jest zdania, że zarówno wyjątkowo restryktywny charakter powyższych przepisów rozporządzenia, jak i zakaz wykładni rozszerzającej tych przepisów znajdują swe uzasadnienie w konstytucyjnej zasadzie równości obywateli wobec prawa. Usprawiedliwiony powyższymi względami zakaz wykładni rozszerzającej przepisów podatkowych wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe nie może być utożsamiany jedynie z zakazem stosowania tego rodzaju wykładni na korzyść podatnika. W równym stopniu obejmuje również zakaz rozszerzającego interpretowania takich przepisów na niekorzyść osób zwolnionych od obowiązku podatkowego, bowiem

przyjęcie odmiennej reguły w tym zakresie prowadziłyby do akceptacji nie znajdującej oparcia w przepisach prawa reguły in dubio pro fisco. W związku z tym powstaje problem, czy przedstawiona w rewizji nadzwyczajnej wykładnia § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. nie jest wykładnią rozszerzającą na niekorzyść podatnika. Należy w związku z tym stwierdzić, że użyty w tym przepisie zwrot językowy: "Prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym" wskazuje na sposób jej prowadzenia przez podatnika, co nakazywałoby poddanie ocenie nie tylko zgodności stanu księgowego ze stanem rzeczywistym, lecz także postępowania podatnika prowadzącego podatkową księgę przychodów i rozchodów. Rewidujący twierdzi jednak, że bez znaczenia są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistemu, oraz że nie ma podstaw do przyjęcia, iż są takie przejawy nierzetelności, które nie wywołują skutków, jakie prawo wiąże z niezgodnym ze stanem rzeczywistym prowadzeniem księgi podatkowej. Stwierdzenie to jest niezgodne z regułą wyrażoną w orzecznictwie, zgodnie z którą podatnikowi tylko wtedy można zarzucić niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, gdy ma on realne możliwości wywiązywania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa (wyrok NSA z 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, z. 5-6, poz. 251a). Skoro zatem, tak jak w niniejszej sprawie, podatnik nie mógł dokonać wpisu do podatkowej księgi przychodów i rozchodów z powodu zaistnienia nagłego zdarzenia losowego, to tym samym nie można uznać, że wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego biorący pod rozwagę taką okoliczność naruszył prawo w stopniu rażącym. W świetle przedstawionego wyżej stanu faktycznego nie mogła być bowiem uznana za nierzetelną księga podatkowa, w której niezgodność ze stanem rzeczywistym była wynikiem niedokonania jednego wpisu zaszłości handlowej jednego dnia, spowodowanego wyjątkowym i usprawiedliwiającym brakiem tego wpisu zdarzeniem losowym, jakim była konieczność zapewnienia opieki nad chorym dzieckiem.

Odnosnie konstrukcji prawnej decyzji o utracie prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego wydawanej na podstawie § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. należy stwierdzić, że jest to tzw. związana decyzja administracyjna w znaczeniu ustalonym w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 marca 1992 r. III ARN 12/92. Organy podatkowe stwierdzając nierzetelność podatkowej księgi przychodów i rozchodów są zatem władne orzec jedynie o utracie tego prawa. Skoro jednak w niniejszej sprawie z przyczyn wyżej wymienionych księga podatkowa nie mogła być uznana za nierzetelną, to brak było podstaw prawnych do wydania decyzji administracyjnej stwierdzającej utratę prawa do zwolnienia od podatków.

Na tle przedmiotowego zwolnienia od podatków powstaje ponadto zagadnie-

nie. czy wykładnia przepisów podatkowych wprowadzających tego rodzaju przywileje dla niektórych grup podatników, powinna uwzględniać wyłącznie postulaty płynące z zasady równości obywateli wobec prawa, w tym zwłaszcza zakaz stosowania wykładni rozszerzającej na korzyść podatnika. Zdaniem Sądu Najwyższego prawo podatkowe, jako część systemu prawa publicznego oparte jest na jednolitych, konstytucyjnych założeniach i zasadach stanowiących spójną i zamkniętą konstrukcję. W tym znaczeniu wyodrębnione przez orzecznictwo i naukę prawa zasady konstytucyjne są fundamentem budowy i stosowania ustawowego prawa podatkowego, a zatem wykładnia przepisów tego prawa może i powinna odwoływać się do wszystkich wchodzących w grę zasad konstytucyjnych, a nie tylko jednej z nich. Nie można bowiem przyjąć, że przyznany na podstawie przepisów ustawowych przywilej podatkowy, stanowiący istotne odstępstwo od zasady równości obywateli, nie może podlegać ocenom uwzględniającym postulaty płynące z innych zasad prawa publicznego, takich jak np. zasada zaufania obywateli do państwa, zasada sprawiedliwości czy zasada praworządności. Należy jednak stwierdzić, że formułowanie tego rodzaju ocen nie może nosić cech dowolności, a w szczególności nie powinno zmierzać do uchylecia konsekwencji prawnych płynących z zasady równości obywateli w dziedzinie prawa podatkowego. Wykładnia przepisów podatkowych podlega bowiem tym samym, z nielicznymi tylko wyjątkami, regułom interpretacji prawa, jakie są stosowane w prawie publicznym, w tym zwłaszcza w prawie administracyjnym. W związku z tym z wielu względów usprawiedliwiony, szczególny rygorizm w stosowaniu przepisów podatkowych nie może być uznany za naczelną, usytuowaną hierarchicznie wyżej od innych zasad prawa i postępowania administracyjnego, zasadę postępowania podatkowego.

Zgodnie z art. 417 § 1 k.p.c. rewizja nadzwyczajna może być oparta wyłącznie na zarzucie rażącego naruszenia prawa (lub naruszenia interesu Rzeczypospolitej Polskiej, ten zarzut nie został w niniejszej sprawie podniesiony). Uchylenie zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego musiałoby więc opierać się na przekonujących dowodach, że wyrok ten narusza prawo w stopniu rażącym, co oznacza m.in., iż utrzymanie go w mocy byłoby nie do pogodzenia z podstawowymi zasadami demokratycznego porządku prawnego (wyrok SN z 18 listopada 1993 r., III ARN 56/93). Takich przekonujących argumentów rewizja nadzwyczajna nie przedstawiła. W rezultacie Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że stanowisko rewizji nadzwyczajnej zarzucające wyrokowi NSA rażące naruszenie prawa nie może być przyjęte.

Mając na uwadze te okoliczności, na podstawie art. 421 § 1 k.p.c., Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====